

欧盟对第三国会计准则等效的认定:回顾与启示

厦门大学 李宗彦

一、欧盟关于会计准则等效认定的背景

自2005年起,欧盟境内的上市公司统一采纳经欧盟会计监管委员会批准的国际会计财务报告准则(简称欧盟IFRS)编制财务报表,但对在欧盟境内上市的第三国企业,可以暂缓到2007年再实施欧盟IFRS。在此之前,在欧盟成员国上市的第三国企业,可根据各成员国的要求采用不同的会计准则(如在德国新市场上市的外国企业可以采用德国会计准则,也可采用国际会计准则报告或者美国会计准则)。2007年过渡期结束后,在欧盟境内上市的第三国企业采用何种会计准则编制财务报表,是欧盟面临的一个政策问题。会计准则等效(Accounting Standards Equivalence)便在这样的背景下提出。2004年6月,欧盟率先启动了对第三国会计准则与欧盟IFRS等效性认定的程序,其主要目的是解决在欧盟上市的第三国上市公司的会计准则选择的问题,如果第三国会计准则被认定为和欧盟IFRS是等效的,则在欧盟上市的境外企业,可以按照等效的第三国会计准则编制财务报表,而不需再按照欧盟IFRS做出调整。

二、欧盟关于会计准则等效认定的工作程序

欧盟关于会计准则等效认定的程序由两个相互关联的程序构成。第一个程序是政治程序,该程序在欧盟的立法机构——欧盟委员主导下完成,经过政治程序的会计准则等效性结论将被应用到欧盟关于证券披露要求的条例中,具有法律效力。会计准则等效认定的第二个程序是技术程序,该程序在欧盟的证券监管机构——欧盟证券监管委员(CESR)的主导下完成,CESR接受欧盟委员会的委托,从技术和专业层面就会计准则等效性展开评估,并提出技术建议供欧盟委员会参考。欧盟关于会计准则等效认定的政治程序方面,欧盟会计准则等效认定的政治程序可以分为启动、立法支持与批准三个阶段。启动阶段:2004年6月,在启动了对第三国会计准则等效性认定的程序后,欧盟委员会委托欧盟证券监管委员(CESR)对相关国家的会计准则做调研并和欧盟IFRS进行比较。此次调研的内容涉及到这些国家的市场运行情况、准则制定机构的效率、准则实施情况等相关领域。欧盟委员为此专门给CESR下发了一份书面委任状,要求CESR对加拿大、日本和美国三国会计准则和欧盟IFRS等效情况提供技术建议(后来又增加了中国、韩国和印度等国)。委任状要求CESR:评价加拿大、日本和美国三国会计准则和欧盟IFRS等效情况;对这三国的财务信息实施机制做出描述;如果做出这三国会计准则和欧盟IFRS不等效的结论,CESR应提供进一步的建议。立法支持阶段:2007年12月18日,欧盟发布了《关于建立认可第三国证券发行者采用的会计准则等效的机制》的条例,第一次明确给出了等效的定义和等效性认定的机制,从立法上配合CESR完成等效性的认定工作。条例规定,第三国会计准则等效性认定的启动

程序可以由欧盟委员会自主启动,也可以根据欧盟成员国或第三国准则制定机构的申请而启动,但所有的程序和决定都应该公开。在欧盟境内上市或拟申请在欧盟境内上市的国外公司,可以按照被认定和欧盟IFRS等效的会计准则编制报表。批准与认可阶段:2008年12月,欧盟委员会接纳CESR的技术建议,并将这些建议体现在欧盟涉及对第三国上市公司财务报告要求的官方法律文件中。CESR关于第三国会计准则等效认定的技术程序方面,CESR的技术建议对欧盟委员会的会计准则等效性认定起到至关重要的作用,CESR对会计准则等效认定技术程序可以分为三个过程:发布会计准则等效概念公告、按照概念公告对目标国的会计准则展开评估、得出技术结论。发布关于准则等效的概念公告:CESR接受欧盟委员会正式委托后,CESR便发布了“关于第三国会计准则等效的概念公告(草案)”,在充分征询各界意见并做了修改后,于2005年2月定稿。这个概念公告中明确了会计准则等效认定的目标、评价的标准和评价的内容,因此这个概念公告在整个准则等效性评价的过程中起到了指导性的作用。按照概念公告对目标国的会计准则展开评估:在展开技术评估时,CESR虽然限于时间和成本没有严格按照等效的经济含义做出认证和评价,也没有将会计准则制定机制与效率纳入考察范畴,但在评价过程中还是充分考虑了第三国会计准则的执行和应用情况。比如对财务报告使用者的需求、审计师及审计质量、监管机构的监管程序和效率做了初步的评价。

可以看出,CESR对会计准则等效的认定,不仅注重准则条款的趋同情况,还关注准则是否能够有效实施。得出初步的技术结论:CESR于2008年3月、5月、11月先后对美国、日本、中国、加拿大、韩国、印度会计准则与欧盟采纳的国际财务报告准则的等效性发表技术意见,其主要结论和建议如下:鉴于美国和日本在会计准则趋同上所采取的态度、所作的承诺和进展,并考虑到这两国对欧盟企业按照IFRS编制的报表也无须依据该国会计准则做出调整,决定美国和日本公认会计准则与欧盟IFRS等效。鉴于我国新颁布的企业会计准则和IFRS达到实质性趋同,但考虑到我国企业在准则执行、公司治理、以及审计等方面尚无可靠证据,建议给予暂时性的等效认定,允许在欧盟上市的中国企业在2008-2011年之间采用中国的会计准则呈报报表。鉴于加拿大、韩国、印度这三国的会计准则和IFRS的趋同计划还在进展之中,虽然有望在2011年底前完成该计划,但目前还没有足够的事实或证据表明这三国准则能和IFRS等效,出于对这三国会计准则趋同计划的支持和认可,建议给予暂时性的等效认定,允许在欧盟上市的这三国的企业在2008-2011年之间采用本国的会计准则呈报报表。

三、欧盟会计准则等效的双重含义

中小企业国际财务报告准则历程与启示

兰州理工大学 张 宸

国际会计准则制定机构以及包括我国在内的许多国家,所制定的会计准则都是针对大企业和上市公司,其主要目的都是满足公开资本市场上各股票投资公司的需要。而相对于广大中小企业来说,通常的企业会计准则并不适用,或是财务报告准则“超载”,准则的要求过于苛严,中小企业无法承受。近年来,随着中小企业在社会经济活动中的作用不断增强,制定适用于中小企业的会计准则,已不再是个别国家或地区的个别行动,现在已经成为全球性的话题。

一、中小企业国际财务报告准则的提出

2000年12月,国际会计准则委员会(IASC)即将离任的董事会在新成立的国际财务报告准则理事会(IASB)的过渡性报告中提出:专门小企业制定一套国际会计准则是很有必要的。2001年,刚刚成立不久的国际会计准则理事会(IASB)便开始着手一

个新的项目——制定适用于中小企业(SMEs)的会计准则。理事会为此还专门成立了一个专家工作组,为准则的制定以及制定过程中可能存在的问题提供意见和建议。2002年,IASC基金会的管理委员会(Trustees)在其年度报告中表示,将努力支持IASB就中小企业特别是新兴经济体所进行的研究。经过努力,在2003年下半年和2004年初的公开会议上,IASB发布了一些用于制定中小企业会计准则的基本方法的初步暂行意见,并通过应用于国际财务报告准则的方式对这些方法进行了测试。自此,IASB为中小企业制定国际会计准则的工作正式开始。

二、中小企业国际财务报告准则的制定历程

中小企业国际财务报告准则的制定过程可分为三个阶段,第一阶段以2004年6月中小企业会计准则讨论稿的发布为标志;第二阶段以2007年2月发布的中小企业国际财务报告准则征求意见

从欧盟关于会计准则等效认定的工作程序中,可以归纳出会计准则等效性的双重含义,即会计准则等效的法律含义与经济含义。其中法律含义指的是会计准则等效作为法律程序的产物,具有法律地位,即等效的会计准则具有同等的效力。这样具备法律效力的第三国会计准则对降低跨国上市企业的财务报告成本、减少国际贸易中的反倾销摩擦都有着积极的政策意义。会计准则等效的经济含义指的是在会计准则等效认定过程中,充分考虑到会计准则的技术特征和经济功能,这一点可以从欧盟关于会计准则等效的定义中可以看出:如果按照第三国会计准则编制的财务报表与按照国际财务报告准则编制的财务报表相比,能够让投资者对证券发行企业的资产负债、财务状况和盈利状况及前景做出相似判断,并且投资者很可能会做出相同的投资决定,那么就可以认为该准则与国际财务报告准则等效。这个标准意味着,对两套不同的会计准则,只有产生了相同的经济后果,才能认定为这两套会计准则是等效的。虽然会计准则等效可以从经济和法律两个不同视角去理解,但两者又是相互关联、密切联系的:会计准则等效的经济含义是会计准则等效法律决策所依赖的基础,会计等效的法律决策又使得会计准则等效的经济后果得以体现。

四、欧盟会计准则等效认定的影响及启示

欧盟对第三国会计准则等效认定对会计准则国际协调产生了深远的影响,会计准则等效这一概念逐步被其他国家和地区所接受,并形成具有法律地位的政策决定。2008年1月,美国证监会发布文件,接受在美国上市的外国公司按照IFRS编制报告,而不再需要按照美国会计准则做出调整,间接承认了国际财务报告准则和美国会计准则的等效性。2009年2月,SEC甚至提出了美

国公司直接按照IFRS来编制财务报告的路线图。美国证监会的举措表明,美国正在逐步认可IFRS和美国GAAP的等效地位。2007年12月6日,中国会计准则委员会与香港会计师公会签署了《关于内地企业会计准则与香港财务报告准则等效的联合声明》,声明宣称,内地企业会计准则与香港财务报告准则,除资产减值损失的转回以及关联方披露两项准则相关内容需调节差异外,已经实现等效。可以预见,会计准则等效的认定将在更多的国家和地区展开,同时也表明会计准则国际协调取得了政策效果。欧盟对会计准则等效认定给会计准则的协调也带来了一些启示:从欧盟对会计准则等效认定的政治程序来看,会计准则等效认定通常是一个双边的、对等的协议。欧盟之所以对美国、日本会计准则给予无条件的等效认定决定,其中一个重要原因就是这两国在本国市场也认可IFRS的效力;从欧盟对会计准则等效认定的技术标准来看,会计准则等效并不仅仅需要会计准则的形式趋同,也要求会计准则实施的制度环境如审计、公司治理等实现一定程度的趋同。因此,准则等效更加强调的是准则经济后果的等效;会计准则等效的认定将是一个动态的、持续的过程。因为在某个时点被认定为等效的准则可能会发生变化,准则等效的结论也可能随之发生变化。因此,准则等效的评价机制的维持也将是政策制定者所要关切的一个方面。

参考文献:

[1]刘玉廷:《中国企业会计准则体系 架构、趋同与等效》,《会计研究》2007年第3期。

(编辑 代 娟)